

# التحول نحو أساس الإستحقاق المحاسبي لتعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة للقطاع العام في العراق

أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني  
جامعة بغداد – كلية الإدارة والاقتصاد  
م.م. ندى سلمان حبيب  
جامعة بغداد – كلية الزراعة  
بغداد - 2016

## المستخلص

يهدف البحث إلى عرض ومناقشة الأسس المحاسبية المعتمدة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة للقطاع العام مع التركيز على أهميتها في مجال المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة ، إنطلاقاً من مشكلة واقعية ترتبط بإستخدام الأساس النقدي في المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات التابعة للقطاع العام في العراق ، الأمر الذي يصعب معه تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة للعديد من الجهات المستفيدة ومن بينها إدارات الوحدات ذاتها والجهات الرقابية لأغراض المساءلة وإدارة تلك الموجودات ، وقد تمثلت أداة البحث في تنظيم إستبانة تمثلت نتائجها في هناك أهمية للإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن الموجودات الثابتة للوحدات التابعة للقطاع العام في العراق لأغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها ، وأن الأساس النقدي المطبق حالياً في تلك الوحدات لا يوفر مثل هذه المعلومات المحاسبية ، لذا من الضروري مغادرة الأساس النقدي والتحول إلى اعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي .

الكلمات الإفتتاحية : الأساس النقدي ، أساس الإستحقاق ، المساءلة ، إدارة الموجودات الثابتة.

## Abstract

The research aims to present and discuss the accounting bases adopted in accounting for fixed assets in the public sector with an emphasis on its importance in the area of accountability and fixed assets management , based on a realistic problem associated with the use of cash basis accounting in the public sector in Iraq, which are difficult to provide accounting information useful for

many users , including the same units and regulatory departments for the purposes of accountability and management of those assets. Search tool has been the organization questionnaire, its results show the importance of financial reporting for provide accounting information about fixed assets relate to the units of the public sector in Iraq for the purposes of accountability, management and development, and that the cash basis currently applied in those units does not provide such accounting information, so it is necessary to leave cash basis and the transition to the adoption of the accrual basis of accounting.

Keywords: cash basis, accrual basis, accountability, fixed asset management.

## المقدمة

تستثمر الوحدات الحكومية العراقية مبالغ طائلة في الموجودات الثابتة وبضمنها البنى التحتية بهدف تعزيز قدرة تلك الوحدات على القيام بأنشطتها في تقديم الخدمات للمواطنين ومواكبة النمو السكاني وتحسين الظروف البيئية، حيث تعد تلك الموجودات ملك للمجتمع وهي تساهم في زيادة ثروته ورفع مستوى معيشته ، الأمر الذي يتطلب من الوحدات الحكومية صيانتها وتجديدها وإستبدالها لضمان إستمرارية تقديم خدماتها ، وإستناداً إلى توافر قاعدة بيانات تتضمن معلومات مالية عن كلف تلك الموجودات وسنوات إستخدامها وقدرتها على الإستمرار . ومن المعروف بأن الأساس المحاسبي المتبع للمحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات التابعة للقطاع العام في العراق يتمثل بالأساس النقدي الذي يصعب معه تقديم المعلومات المحاسبية التي تؤمن ما سبق ذكره في أعلاه وعليه فإن الأمر يتطلب التحول إلى أساس الإستحقاق وهذا ما يهدف إليه البحث الحالي الذي سيركز على المحاور الآتية :

المحور الأول : منهجية البحث

المحور الثاني : الأسس المحاسبية المطبقة في القطاع العام - الأهمية والمبررات

المحور الثالث : المحاسبة عن الموجودات الثابتة للقطاع العام على وفق أساس الإستحقاق

المحور الرابع : تحليل نتائج الإستبانة

المحور الخامس :الإستنتاجات والتوصيات

## المحور الأول: منهجية البحث

### أولاً : مشكلة البحث

تتركز مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤل الآتي " هل يؤمن إستخدام الأساس النقدي في المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات التابعة للقطاع العام في العراق توفير المعلومات المحاسبية المفيدة في مجال المساءلة وإدارة تلك الموجودات ؟"

### ثانياً : هدف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق الآتي :

1. عرض ومناقشة الأسس المحاسبية المعتمدة في المحاسبة عن الموجودات الثابتة للقطاع العام مع التركيز على أهميتها في مجال المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة .
2. تحليل نتائج الإستبيان ذات الصلة بأهمية ومتطلبات إستخدام أساس الإستحقاق في المحاسبة عن الموجودات الثابتة للقطاع العام في العراق .

### ثالثاً : فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية مفادها " يسهم أساس الإستحقاق المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة لتعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة في القطاع العام في العراق " .

### رابعاً : أهمية البحث

تتطلب أهمية البحث من ضرورة مواكبة آخر المستجدات المحاسبية على الساحة الدولية ومن بينها التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق للمحاسبة عن موجودات الوحدات التابعة للقطاع العام والمتمثلة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، ولا سيما IPSAS 17 الذي ركز على الموجودات الثابتة " الممتلكات والمباني والمعدات " ، فضلاً عن ما أوصت به العديد من الدراسات السابقة الأجنبية والعربية والعراقية من ضرورة تبني أساس الإستحقاق والتي عدت نقطة إنطلاق للبحث الحالي الذي ركز على أهمية تطبيق هذا الأساس في تعزيز المساءلة وإدارة الموجودات الثابتة للوحدات التابعة للقطاع العام في العراق .

### خامساً : مجتمع وعينة البحث

بهدف تحقيق أهداف البحث وإختبار فرضيته تم تنظيم إستبانه وزعت على عينة من العاملين في عشرة وزارات خدمية عراقية من المجموع الكلي للوزارات التي تمثل جانب من مجتمع البحث ، وهي وزارة المالية ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي ووزارة التربية ووزارة الداخلية ووزارة الدفاع ووزارة الصحة ووزارة الشباب والرياضة ووزارة العدل وكذلك وزارتي الزراعة والموارد المائية ، فضلاً

عن عينة من العاملين في ديوان الرقابة المالية الإتحادي وهيئة النزاهة ومجلس المعايير المحاسبية والرقابية والتي تمثل الجانب الآخر لمجتمع البحث ، وقد قسمت عينة البحث إلى فئتين وكما يأتي :

1. الفئة الأولى والمتمثلة بواضعي المعايير (أعضاء مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي ) والجهات الرقابية ( ديوان الرقابة المالية ، هيئة النزاهة ، مكتب المفتش العام في مقر الوزارات ، وأقسام التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية )، وبلغ عدد الأفراد المستبانين 30 فرداً.
2. الفئة الثانية والمتمثلة بمعدّي الكشوفات المالية في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح التابعة للوزارات سابقة الذكر ، وبلغ عدد الأفراد المستبانين 31 فرداً .

وبين الجدول (1) في أدناه الصفات الشخصية لعينة البحث

جدول ( 1 ) الصفات الشخصية لعينة البحث

الإجمالي		معدّي الكشوفات المالية		واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية		عينة البحث الصفات الشخصية
%	العدد	%	العدد		العدد	
						التحصيل الدراسي :
3%	2	6%	2	--	--	دبلوم
30%	18	42%	13	17%	5	بكالوريوس
46%	28	42%	13	50%	15	ماجستير أو ما يعادلها
21%	13	10%	3	33%	10	دكتوراه أو ما يعادلها
100%	61	100%	31	100%	30	المجموع
						التخصص :
84%	51	77%	24	90%	27	محاسبة
3%	2	6%	2	--	--	إقتصاد
13%	8	16%	5	10%	3	مالية ومصرفية
100%	61	100%	31	100%	30	المجموع
						المنصب أو نوع المسؤولية :
21%	13	23%	7	20%	6	مسؤول وحدة
30%	18	45%	14	13%	4	مدير شعبة
20%	12	23%	7	17%	5	مدير قسم

معاون مدير عام	8	%27	2	%6	10	%16
مدير عام	6	%20	1	%3	7	%11
وزير	1	%3	--	--	1	%2
المجموع	30	%100	31	%100	61	%100
سنوات الخدمة ( الخبرة العملية):						
أقل من 5 سنوات	--	--	1	%3	1	%2
5 - 10 سنوات	4	%13	9	%29	13	%21
11 - 15 سنة	4	%13	5	%16	9	%15
16 - 20 سنة	4	%13	3	%10	7	%11
أكثر من 20 سنة	18	%61	13	%42	31	%51
المجموع	30	%100	31	%100	61	%100

### المحور الثاني : الأسس المحاسبية المطبقة في القطاع العام - الأهمية والمبررات

يطلق على القطاع العام في العراق بالقطاع الحكومي المركزي ويشمل الوحدات ذات النشاط الخدمي المجاني غير الهادفة إلى تحقيق الربح والتي تمول من الموازنة العامة للدولة ، حيث أن نشاطها محكوم بما يخصص لها في الموازنة ، وتتضمن هذه الوحدات كافة الوزارات والتشكيلات الرئيسية للحكومة والدوائر الخدمية الأخرى والتي تطبق النظام المحاسبي الحكومي (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، 2013 ، 17 ) .

ولقياس أداء النشاط لمدة محاسبية معينة يتطلب الأمر قياس مقدار الإيرادات والنفقات من الأنشطة التشغيلية والتي قد تمتد خلال أكثر من مدة محاسبية واحدة ، وهناك اثنين من الأسس لقياس الأداء التشغيلي هما الأساس النقدي المحاسبي وأساس الإستحقاق المحاسبي (Stickney et al, 2010:26) ، يتم المفاضلة بينهما على وفقاً لطبيعة النشاط التنظيمي أو نوع المعلومات المطلوبة ( سلوم ، 2001: 381 ) ، إذ أن تطبيق الأسس المحاسبية لا يعد أمراً مستقلاً وإنما يؤثر مباشرةً في جودة مخرجات النظام المحاسبي .

وفيما يخص وحدات القطاع العام ، بينت لجنة القطاع العام (PSC) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام (2000) أن " هناك تنوع كبير في الممارسات المحاسبية للحكومات وهناك عدة نقاط على طول الطيف بين المحاسبة على وفق الأساس النقدي والمحاسبة على وفق أساس الإستحقاق " فالحكومات تتبع أربع أسس محاسبية تتمثل بالأساس النقدي والأساس النقدي المعدل وأساس الإستحقاق المعدل وأساس الإستحقاق (Allen et al, 2013:354).

والمحاسبة على وفقاً للأساس النقدي تمثل النظام المحاسبي الرئيس في القطاع العام في العديد من البلدان منذ سنوات عديدة ، حيث لا يتم الاعتراف بالإيرادات حتى تستلم نقداً والاعتراف بالنفقات في السجلات المحاسبية يتم عند دفعها نقداً (Sousa et al ,2013:221) ، فالمحاسبة على وفق الأساس النقدي لا تتضمن تلك المعاملات التي لا تنطوي على حركة نقدية على سبيل المثال إعادة التقييم (STD/NA,2002:4) والإندثار ، ويُحظر الأساس النقدي على وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) كونه لا يسجل الإيرادات عند إستحقاقها منتهكاً بذلك مبدأ تحقق الإيراد وبالمثل فهو لا يسجل النفقات عند تكبدها وهذا إنتهاك لمبدأ المقابلة (Kimmel et al,2011:166) أما تطبيق أساس الإستحقاق في القطاع العام فإنه يستوجب تحميل حساب النتيجة بالنفقات والإيرادات التي إستحققت فعلاً خلال المدة بغض النظر عن كون هذه النفقات دفعت أم لم تدفع والإيرادات أستلمت أم لم تستلم ( سلوم ، 2001 : 382 ) ، فالمحاسبة على وفق أساس الإستحقاق تتضمن المعاملات عن تغير القيمة الإقتصادية لعناصر القوائم المالية بدلاً من الحركة النقدية (STD/NA,2002:4) ، حيث أنها لا تستند على المعاملات النقدية فقط ولكن أيضاً على المعاملات الائتمانية والتبادلات والمقايضة والتغيرات في الأسعار والتغيرات في حالة الموجودات أو المطلوبات وغيرها من المعاملات والأحداث والظروف التي يكون لها نتائج نقدية للوحدة الإقتصادية ولكنها لا تنطوي على أي حركة نقدية راهنة (Wan,2005:52) . ويُلبّي أساس الإستحقاق متطلبات تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) لإعترافه بالإيرادات عند تحققها حتى وإن لم يتم الإستلام النقدي للإيرادات إلزاماً بمبدأ تحقق الإيراد وبالمثل الاعتراف بالنفقات عند تكبدها حتى وإن لم يتم الدفع النقدي للنفقات إلزاماً بمبدأ المقابلة (Kimmel et.al,2011:166). ويُعد الأساس النقدي المعدّل (أساس الإستحقاق المعدّل) مرحلة وسيطة بين الأساس النقدي وأساس الإستحقاق (Sousa et al ,2013: 221-222) .

ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي في العراق على ثلاثة أسس محاسبية وفي مجالات محددة وواضحة لكل منها والمتمثلة بالآتي : (الدليل المالي والمحاسبي في العراق ، 2013 : 18- 20 )

1. الأساس النقدي : وهو الأساس المطبق بشكل رئيس في المحاسبة عن الإيرادات والنفقات، على وفقاً للمادة 11 الفقرة أ والمادة 12 الفقرة أ من قانون أصول المحاسبات 28 لعام 1940 وكذلك تمت الإشارة إليه في قانون الإدارة المالية والدين العام 95 لعام 2004 ، والذي يقضي بتحمل المدة المحاسبية بالإيرادات والنفقات التي قبضت أو دفعت فعلاً بغض النظر عن تاريخ الإستحقاق .

2. أساس الإستحقاق : يوجد لهذا الأساس تطبيقات محدودة في مجال النفقات على سبيل المثال الرواتب والإستيرادات والعقود والمقاولات التي إستحقت ولم تكتمل مستنداتها بعد ، حيث تسجل كمصروفات مستحقة ، ووردت الإشارة إلى ذلك في المادة 11 الفقرة ب والمادة 12 الفقرة ب من قانون أصول المحاسبات 28 لعام 1940 وفي تعليمات الخطة الإستثمارية وقوانين الموازنة .

3. أساس الإلتزام ويتم بموجب بموجب هذا الأساس تحميل المدة المحاسبية بالنفقات التي تم الإلتزام بها لكنها لم تستحق بعد ولكي لا يلغى التخصيص في الموازنة بسبب إنتهاء السنة ويتعذر صرف المبالغ في السنة اللاحقة مع وجود الحاجة والإلتزام يتم تقييد المبلغ مصرفاً على الموازنة المختصة ووضعها في حساب الأمانات للصرف منها في السنة اللاحقة ، وورد في قانون أصول المحاسبات العامة ٢٨ لعام ١٩٤٠ المادة ٣٢ نصاً يجيز هذه المعالجة في حالات قليلة ومحددة .

ويمكن تحديد إتجاهين فكريين في مجال المحاسبة في القطاع العام، أحدهما تقليدي يدعم المحاسبة على على وفق الأساس النقدي والثاني حديث يدعم المحاسبة على على وفق أساس الإستحقاق وهذا يثير تساؤلاً هاماً عن أي الأساسين هو الأنسب للقطاع العام من حيث الإعتبارات النظرية والعملية ؟ فمن وجهة نظر الإتجاه الفكري التقليدي ، تعد المحاسبة على على وفق الأساس النقدي بصورة مبدئية أكثر ملاءمة للقطاع العام ، حيث التركيز على الإمتثال للقواعد واللوائح وإنتاج تقرير نتائج تنفيذ الموازنة (Budget out-turn report) الذي يعد جزء أساسي من التقارير المالية المتعارف عليها في القطاع العام (Tudor & Mutiu,2007:2) ، وكذلك يُعد الأساس النقدي هو الأسهل من ناحية التطبيق لعدم وجود الحاجة إلى أي تسويات قيادية في نهاية المدة ( سلوم ، 2001 : 388 ) ، وتنعكس بشكل كبير فائدة هذا الأساس في إثبات الإمتثال لحدود الإنفاق (النقدي) (OCDE/GD,1993:7) . إلا أنه ومن ناحية أخرى لا يتم على على وفق الأساس النقدي مقابلة المصروفات مع الإيرادات التي تولدها ، وهذا يعني أن كشف الدخل والميزانية قد لا يقدمان صورة عادلة وصادقة للنشاط الحالي وظروفه ، فالمحاسبة على على وفق الأساس النقدي يمكن أن تشوه العمليات الحقيقية للنشاط وتعكس الدخل بشكل غير صحيح (Tudor & Mutiu,2007:2) ، ناهيك عن أن المحاسبة على على وفق الأساس النقدي توفر القليل من المعلومات عن الموجودات والمطلوبات في المستقبل (Sousa et al ,2013:221) ، حيث تقدم إشارة ضئيلة أو معدومة عن المطلوبات التي تحتاج الوحدة الوفاء بها في المستقبل ، كما إنها لا تعترف بالمنافع التي سيتم الحصول عليها من الموجودات التي تم شراؤها على مدى الفترات المقبلة

(FEE,2007:9) ، ففي ظل الأساس النقدي تسجل جميع النفقات عند دفعها سواء كانت جارية أو رأسمالية وعلى أساس أنها تخص المدة التي دفعت فيها ، وبذلك تقفل جميع النفقات في نهاية المدة التي دفعت فيها بما فيها الموجودات الثابتة، وبالتالي لا يظهر للموجودات الثابتة وجود في السجلات ولا يتم احتساب الإندثار لها نظراً لأنها لا تتطوي على عمليات دفع نقدي من جهة ، ولإعتبار الموجود قد أستهلك بالكامل في نفس المدة التي دفع فيها ثمنه (نعيم ودنيا ، 1980: 112) ، كما تتجاهل المحاسبة على وفق الأساس النقدي الرصيد المتبقي لإعتمادات الموازنة الجارية في نهاية مدة والذي لا يمكن ترحيله إلى المدة القادمة ، لذلك ولتجنب خفض الموازنة للمدة القادمة فقد تسارع الوحدات إلى إنفاق تلك الإعتمادات قبل نهاية السنة المالية وهذا يمكن أن يؤدي إلى نفقات غير ضرورية (Wan, 2005: 51).

وتتصب وجهة نظر الإتجاه الفكري الحديث في التركيز على الكفاءة ، إذ أن المحاسبة على على وفق أساس الإستحقاق يمكن أن تحقق أقصى قدر من الأثار المترتبة على عملية تمكين المنافسة وكفاءة أداء القطاع العام وصولاً إلى الحد الأدنى من التكاليف التي يتحملها المجتمع.

(Tudor & Mutiu, 2007:2)

وقد ألهم النقاش حول المنافسة بين أساس الإستحقاق والأساس النقدي في القطاع العام العديد من الأكاديميين والمهنيين منذ أوائل التسعينات من القرن الماضي وإلى يومنا هذا الكثير من الأفكار التي قدمت الحجج المؤيدة والمعارضة للمحاسبة على على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام ، فقد حدد كل من (Khan & Mayes) أهم مبررات الإنتقال إلى المحاسبة على وفق أسس الإستحقاق في القطاع العام والتي يمكن تلخيصها بما يأتي (Khan & Mayes,2009:3-5) :

1. تبرز على الصعيد المالي الكلي أهمية المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق لسياسة الإقتصاد الكلي الناشئة من حقيقة أنها تقيس الموجودات والمطلوبات التي لها صلة بالموقف العام للسياسة المالية والإستدامة المالية ، والتي لايمكن قياسها بواسطة المحاسبة على وفق الأساس النقدي ، وبشكل خاص بينما تكون مقاييس المحاسبة النقدية للدين التقليدي فإن مقاييس المحاسبة على أساس الإستحقاق تكون للإلتزامات الأخرى أشباه الديون مثل الحسابات المستحقة ومطالبات الموظفين (على سبيل المثال ، المعاشات التقاعدية للخدمة المدنية) .

2. المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق تحدد التكلفة الكلية لأنشطة الحكومة ، التي تعد معلوماتها أمر ضروري لتقييم كفاءة أداء الخدمات الحكومية ، وبشكل أكثر تحديداً يمكن أن تكون المعلومات حول التكلفة الكلية للخدمات الحكومية حاسمة عند النظر في خيارات تقديم الخدمة

البديلة بما في ذلك الإستعانة بمصادر خارجية وإسترداد التكلفة وكذلك لأغراض المقارنة الدولية كما هو الحال عند مقارنة تكاليف الخدمات الصحية أو التعليم .

3. قد تساعد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق على توليد التغييرات السلوكية لدى المشرعين والتنفيذيين، حيث عند تلقي المشرعين لمعلومات إضافية قد تدفعهم إلى سؤال الوزراء الأسئلة التي بخلاف ذلك لا يمكن طرحها، ومثل هذه الأسئلة قد تهتم على سبيل المثال بحالة ودور السياسة المالية أو إستخدام الموارد العامة بما في ذلك الموجودات الرأسمالية أو السياسة الحكومية للمطلوبات طويلة الأجل مثل المعاشات التقاعدية، وبهذه الطريقة يمكن للمحاسبة على وفق أساس الإستحقاق تسهيل التغييرات في مواقف وسلوك الوزراء وموظفي الخدمة المدنية وبالتالي تغيير السياسة الحكومية التي تعود بالنفع على المواطنين.

وترى كلاً من (Tudor & Mutiu) أنه وفقاً لأساس الإستحقاق ، يقاس الدخل بدقة أكثر من الأساس النقدي وتعتبر الميزانية بدقة أكثر عن المركز المالي والمعلومات الدقيقة والحالية تجعل من السهل التنبؤ بالدخل المستقبلي ، أما عيوب المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق، فهي : صعوبة الفهم، وتخلق الإرباك لأن صافي الدخل لا يساوي التغيير في النقد لتلك المدة.

(Tudor & Mutiu, 2007:2)

ولخصت Madya مزايا تبني أساس الإستحقاق في القطاع العام بالآتي :

(Madya, Nafsiah, 2012:5-6)

1. إيضاح الكيفية التي يتم بواسطتها تمويل الحكومة لأنشطتها وكيفية الوفاء بمتطلباتها النقدية.
  2. يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة إستمرارية الحكومة على تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها وتعهداتها.
  3. يظهر الوضع المالي للحكومة والتغييرات الحاصلة فيه.
  4. يوفر للحكومة فرصة إثبات الإدارة الناجحة للموارد.
  5. يفيد في تقييم أداء الحكومة من حيث تكاليف خدماتها والكفاءة والإنجاز.
- وفي نفس السياق أوضحت (Vinnari & N`asi) أهم الحجج الداعمة لتطبيق أساس الإستحقاق في القطاع العام والمتمثلة بالآتي (Vinnari & N`asi, 2008:99) :
1. تعزيز الشفافية الداخلية والخارجية.
  2. أداء تنظيمي أفضل من خلال تحسين تخصيص الموارد.
  3. تقديم المزيد من المعلومات عن التكلفة الكلية للعمليات مما يؤدي إلى زيادة الكفاءة.

وتمثلت أهم الحجج المعارضة بأن تطبيق المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام يؤدي إلى قياسات لا يمكن الإعتماد عليها وليست عادلة أو محايدة ، وقد قدمت منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي (OECD) عام 1993 دراسة عن تطبيق المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام ، وأشارت إلى الفوائد التي يمكن أن تقدمها إلى وحدات القطاع العام بما في ذلك القدرة على أن (CPA Australia,2006:3) :

1. تدعم الأهداف لإتباع نهج يوفر أكثر تنافسية للقطاع العام ، كما تسهل إدارة أكثر كفاءة وفاعلية للموارد.

2. تحسين المساءلة من خلال توسيع مفهوم الأداء إلى ما بعد إستعمال النقدية ، والتركيز على المدى البعيد على تأثير القرارات الحكومية.

وبين سلوم كيف إن تطبيق أساس الإستحقاق يسهل من عملية المقارنة في نشاط الوحدة من مدة إلى أخرى لكون كل مدة مالية ستظهر ما تحقق فعلاً دون حدوث تداخل للمصروفات والإيرادات بين مدة وأخرى ( سلوم، 2001 : 384 ) ، وفي نفس السياق أكد إتحاد المحاسبين الأوروبيين (FEE) على أن تطبيق أساس الإستحقاق في القطاع العام يسمح بإجراء مقارنات أكثر فاعلية في بعض جوانب الأداء المالي بين الإدارات والوحدات الحكومية المختلفة وكذلك المقارنات الدولية ، ويُمكن أيضاً لأن تكون المقارنة أكثر سهولة بين الخدمات الحكومية لأغراض العطاءات التنافسية وكذلك قبل وبعد الخصخصة ، حيث تعد مجموعات القوائم المالية على وفق أساس واحد (FEE,2007:4) .

وتوصل مكتب المراجعة الوطني الأسترالي CPA Australia إلى أن تحليل المعاملات المتوقعة في ضوء المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق ، تمكن المحاسبين في الوحدات الإقتصادية على المساهمة في تحقيق فهم أكثر إستتارة للمعاملات ويمكن أن يشمل هذا الفهم مستوى المخاطر التي تتعرض لها الدولة أو يكون أكثر تركيزاً على إحتمال أن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى أو من الوحدة الإقتصادية نتيجة للاحداث او العمليات، فالمشورة المحاسبية تستطيع توفير المعرفة لقرارات مختلف الجهات ، بما فيها الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات وإدارة المنح وإدارة الأصول والخصوم ، على سبيل المثال التغيرات في القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات بسبب انخفاض القيمة أو إعادة التقييم ويمكن أن توفر معلومات مهمة للإدارة والتي يمكن بدورها أن تؤثر في الإستراتيجيات التي تعتمدها الوحدة الإقتصادية (CPA Australia,2006:4) .

ومن جانب آخر ، هناك تشكيك بالسجلات المحاسبية التي يتم مسكها على وفقاً للأساس الإستحقاق ، ولنفس أسباب التشكيك ذات الصلة بتطبيق أساس الإستحقاق في القطاع الخاص، أي القدرة الكامنة للإستعمال غير السليم بسبب التقييمات الذاتية والأحكام اللازمة لتطبيق هذا الأساس. (Sousa et al, 2013:221)

هذا وقد حذرت منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي (OECD) في 1993 من أن إدخال أساس الإستحقاق يتطلب إستثمارات كبيرة ويتطلب تغييراً في الثقافة الإدارية للوحدات العامة من حيث فهم كيفية إستعمال المعلومات الإضافية وفهم الفوائد المحتملة المقدمة من أساس الإستحقاق وقبول سريانه والإلتزام في التحول اليه (Sousa et al, 2013:220) ، حيث أن إعتداد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام كما يرى (Land & Rocher) ينطوي على إستثمارات كبيرة في نظم المعلومات وتغييرات في مجال تكنولوجيا المعلومات أو إدخال التكنولوجيا الجديدة وتطوير المهارات المناسبة لمعدي ومستخدمي المعلومات (Land & Rocher, 2011:220) ، إذ أن عملية الإنتقال إلى أساس الإستحقاق تعد مهمة كبيرة وتتطلب من الحكومات تكبد تكاليف لإعتماد هذا الأساس وهذه التكاليف يحتمل أن تكون مرهقة نسبياً بالنسبة للحكومات صغيرة، ففي البلدان ذات الدخل المنخفض قد تفوق تكاليف إعتماد أساس الإستحقاق الفوائد المرجوة منه ، أما في البلدان المتوسطة والمرتفعة الدخل فمن المرجح أن تكون فوائد إعتماد أساس الإستحقاق تتجاوز تكاليفه، لذا يتم الإبلاغ المالي للعديد من حكومات البلدان ذات الدخل المرتفع بما في ذلك أستراليا وكندا وأيسلندا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة على وفقاً لأساس الإستحقاق والعديد من الحكومات الأخرى في أمريكا اللاتينية ومناطق أخرى تتجه إلى إعتماد أساس الإستحقاق.

(Perry et al, 2008:279-280)

وتعتقد الباحثتان وفقاً لما تقدم أن أساس الإستحقاق من الناحية النظرية أكثر تفوقاً من الأساس التقليدي للقطاع العام حيث يوفر مقياس أوسع لعبء الإلتزامات المالية الحكومية مما يوفره الأساس النقدي ويركز بشكل كبير على تسجيل الأصول الرأسمالية ويحدد الكلفة الكلية لأنشطة الحكومة ويساعد على القياس والتنبؤ الأكثر دقة لكل من المركز المالي والأداء المالي الحالي والمستقبلي ويوفر فهم أكثر إستنارة للمعاملات والأحداث المالية ويعزز من الشفافية والمساءلة هذا ويمكن تبرير التكلفة المرتفعة التي تنطوي على تطبيق أساس الإستحقاق من خلال إدخال تحسينات على عملية صنع القرار في المستقبل والتي من المتوقع أن تحدث من خلال توفر معلومات أفضل للمديرين وللأساسة والجمهور، أما من الناحية العملية (التطبيقية) فلا يمكن الجزم بملائمة أساس الإستحقاق

للقطاع العام، حيث ماتزال التجارب في هذا المجال محدودة وحديثة ولا يمكن قياس نتائجها على المدى البعيد، ومع هذا لا يمكن الإقرار بالمنافع المحتملة لأي أساس محاسبي ما لم يتم إستخدام المعلومات التي يولدها هذا الأساس في الواقع العملي ومن قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية .

وبناءً على ما سبق شجع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإستمرار على ضرورة تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام ، مشيراً بشكل خاص إلى خطورة عدم وجود الشفافية والمساءلة على كفاءة أسواق رأس المال والإستقرار المالي العالمي والإستدامة على المدى الطويل (IFAC,2014:1) ، حيث أن تطبيق الأساس النقدي في القطاع العام يوفر الحد الأدنى من الإفصاحات الملائمة لما يتوقعه الجمهور ، لذا تزايد الطلب على الإنتقال إلى أساس الإستحقاق لضمان قدر أكبر من الشفافية والمساءلة في تمويل القطاع العام فضلاً عن رصد أفضل للديون والإلتزامات الحكومية (IFAC,2014:2). وتكمن ضرورة الإنتقال إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام لما توفره من إبلاغ مالي يسمح للمستخدمين بأداء المساءلة عن جميع الموارد التي تسيطر عليها وحدات القطاع العام وتوزيع تلك الموارد وتقييم الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لتلك الوحدات وإتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد لها (Madya,2012:4).

وأكد (Blöndal) على أهمية الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام وأوضح أن هناك هدفين رئيسيين للإنتقال الأول هو جعل التكلفة الحقيقية للحكومة أكثر شفافية حيث أن التركيز على النقد فقط يمكن أن يشوه التكلفة الحقيقية للحكومة ، وعزا رأيه هذا بعدة أمثلة من بينها ربط تكاليف التقاعد لموظفي الحكومة بالمدة الزمنية التي كانوا يعملون فيها وتراكمت حقوقهم التقاعدية فيها بدلاً من ربطها بنفقات لا علاقة لها بعد أن يكونوا قد أصبحوا متقاعدين وكذلك بدلاً من حدوث طفرات في النفقات عندما يتم القيام بالمشاريع الرأسمالية تدرج هذه النفقات ضمن نفقات التشغيل السنوية من خلال الإندثار ويشجع أساس الإستحقاق في معالجة القروض على المزيد من الاهتمام بمخاطر التخلف عن السداد ولاسيما إذا كان هناك شروط لمثل هذه المخاطر الإفتراضية للجهات الممولة، أما الهدف الثاني للإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق فيتمثل في تحسين عملية صنع القرار في الحكومة باستخدام المعلومات الإضافية التي يوفرها أساس الإستحقاق حيث عند منح المديرين المرونة لإدارة الموارد الخاصة بهم (المدخلات) فإنهم بحاجة إلى الحصول على المعلومات اللازمة للقيام بذلك (Blöndal,2003:45) . ويؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في السياق نفسه على أن النظم المحاسبية الحالية القائمة على وفق الأساس النقدي والتي تعمل بها العديد من البلدان قد توفر حوافز غير ملائمة لصناع القرار وعلى سبيل

المثال قد يشجع الأساس النقدي على إتخاذ قرار حول المفاضلة فيما إذا تم تقديم زيادات في أجور الموظفين الحكوميين اليوم أو ما إذا تم تقديم زيادة المعاشات التقاعدية في موعد لاحق ، فالأساس النقدي ، لا يتطلب التسجيل والإبلاغ عن إلتزامات المعاشات التقاعدية ، وبالتالي يوفر حافز للسياسيين إلى إختيار هذا الأخير ، حيث لا يتم تبادل أي مبالغ نقدية اليوم (أي لا يوجد زيادة في الإنفاق المُبلَّغ عنه، وبالتالي لا يوجد ضغوط لزيادة الدين) عند إتخاذ هذا القرار لتقديم المزيد من المزايا التقاعدية ، غير أن أساس الإستحقاق والذي يتطلب الإبلاغ عن إلتزامات المعاشات التقاعدية سوف يشجع على تحليل أكثر حذراً ويمكن أن يؤدي إلى إتخاذ قرار بديل عند الأخذ في الحسبان عوامل مثل موقف الحكومة المالي والقيمة الصافية والإستدامة على المدى الطويل (IFAC,2014:2).

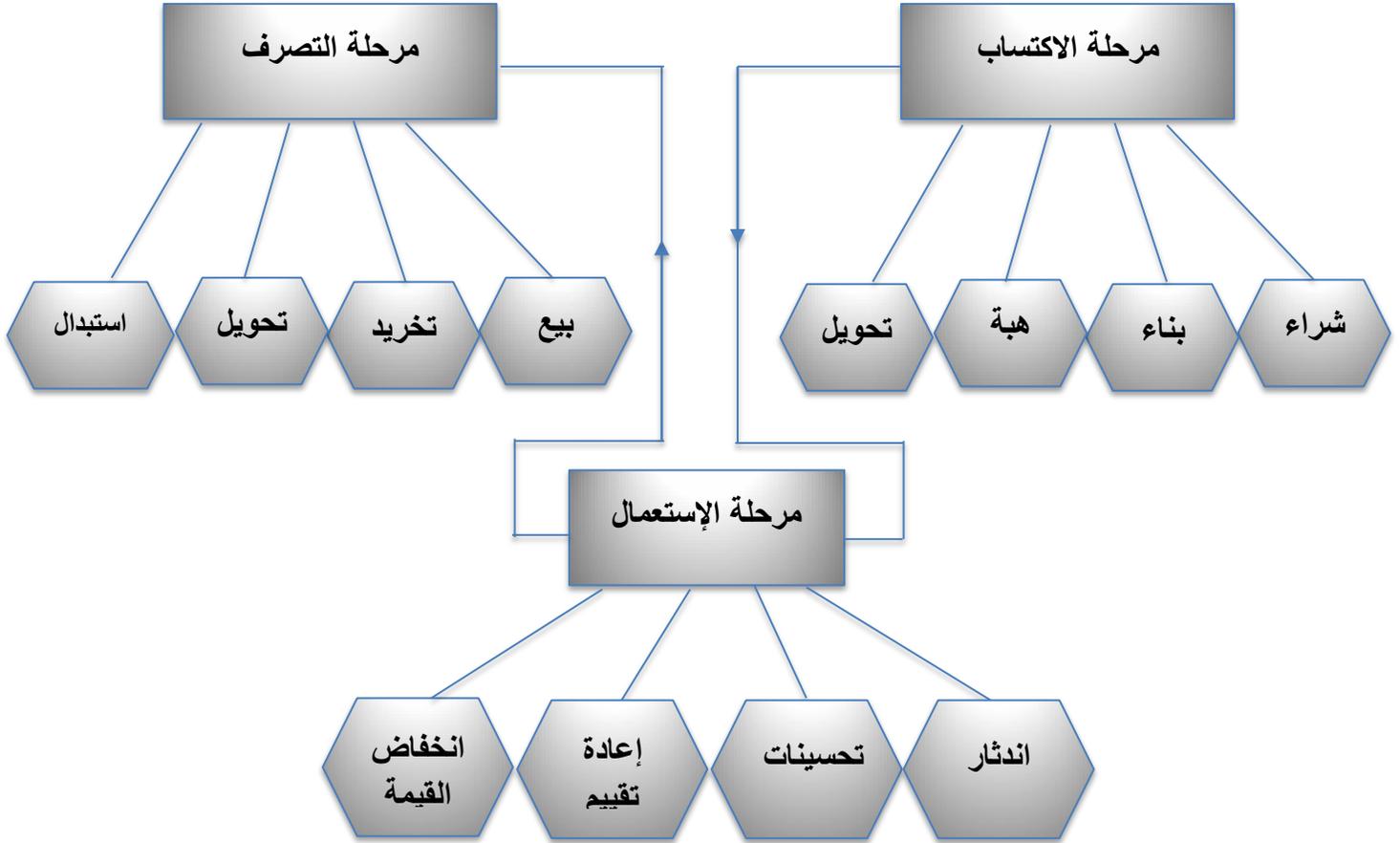
### المحور الثالث : المحاسبة عن الموجودات الثابتة القطاع العام

#### على وفق أساس الإستحقاق

تلعب موجودات القطاع العام وبضمنها موجودات البنى التحتية دوراً حيوياً في تقديم الخدمات وهي تمثل استثماراً كبيراً وهذا يستدعي أن يتم تسجيلها بشكل صحيح والحفاظ عليها وإتخاذ الإجراءات الضرورية لضمان إستمرار تقديم الخدمات بفعالية وكفاءة، وإن تقديم تقارير شاملة ومتسقة عن قيمة موجودات الوحدات الحكومية ضروري لإدارة هذه الموجودات فضلاً عن تحديث المعلومات ذات الصلة بالموجودات والتي تمكن الحكومة من ممارسة إدارة الموجودات بشكل سليم. وتتمر الموجودات الثابتة عموماً بثلاث مراحل رئيسية وهي مرحلة الإكتساب ومرحلة الإستعمال ومرحلة التصرف ويمكن تمثيل هذه المراحل الثلاث وما تتضمنه من أحداث بالشكل (1) في أدناه :

## الشكل (1)

مراحل حياة الموجودات الثابتة



الشكل من إعداد الباحثان

ومما لاشك فيه إن الإبلاغ المالي عن المعاملات والأحداث المتعلقة بموجودات القطاع العام يختلف بإختلاف الأساس المحاسبي المطبق ، وفيما يأتي جدولاً يبين نقاط التشابه والإختلاف في الإبلاغ عن الموجودات الثابتة حسب الأساس المحاسبي المطبق في القطاع العام.

## الجدول (2)

الإبلاغ عن المعاملات والأحداث المتعلقة بالموجودات الثابتة وفقاً

للأسس المحاسبية المطبقة في القطاع العام

أساس الإستهقاق	الأساس النقدي	نوع المعاملات التي تخص الأصول
√	√	إكتساب أصول جديدة
√	√	الأصول قيد الإنشاء
√	×	نقل الأصول
√	√	تحسين الأصول
√	×	إنخفاض قيمة الأصول
√	×	الأصول المتبرع بها إلى طرف ثالث
√	√	بيع الأصول
√	×	الخسائر أو الأرباح من بيع الأصول
√	×	خسائر الأصول ( الشطب )
√	×	إعادة التقييم
√	×	إندثار الأصول

Source: East AFRITAC, Regional Workshop Financial Reporting – Towards Accrual Accounting, Session 7 – Property, Plant & Equipment, Arusha, Tanzania, April 2011:6 .

ويتحليل كلاً من الشكل (1) والجدول (2) السابقين يتضح أن المحاسبة على وفق الأساس النقدي في المرحلة الأولى من دورة حياة الموجود ( مرحلة الإكتساب ) تقتصر على إثبات كلاً من عمليتي الإكتساب عن طريق الشراء أو البناء عند السداد النقدي وتغفل عن إثبات الإكتساب عن

طريق الهبة أو التبرع حيث لا وجود لهذا النوع من الإكتساب في السجلات المحاسبية ، أما المرحلة الثانية (مرحلة الإستعمال) فتقتصر السجلات المحاسبية على وفق الأساس النقدي على إظهار نفقات التحسينات التي تم دفعها فعلاً ولا تظهر أي إشارة عن إندثار الموجودات أو إعادة تقييمها أو إنخفاض قيمتها ، وأخيراً مرحلة التصرف فإن السجلات المحاسبية على وفق الأساس النقدي لا تظهر جميع حالات التصرف بالموجودات المملوكة للوحدة الإقتصادية وإنما تظهر فقط واقعة بيع الموجودات عندما يتم تسلّم ثمن البيع نقداً من دون أي إشارة إلى المكاسب أو الخسائر الناشئة عن عملية البيع كما لا يتم إظهار عمليتي تخريد أو تحويل أو إستبدال الموجودات ، وقد يكون هذا مقبولاً للإتجاه التقليدي للمحاسبة في القطاع العام الذي سبقت الإشارة إليه والذي يهدف إلى تقرير نتائج تنفيذ الموازنة ولا يهدف إلى تحديد التكلفة الكلية لأنشطة القطاع العام تحت مبرر أن القطاع العام لا يسعى إلى تحقيق الربح ولا يسعر الخدمات التي يقدمها بناءً على تكلفتها ، ولكن على وفقاً للإتجاه الحديث الذي يركز على الكفاءة فيعد هذا المستوى من الإبلاغ عن الموجودات غير كافٍ ولا يحقق التمثيل الصادق لجميع العمليات والأحداث التي تتعلق بالموجودات خلال دورة حياتها ولا يوفر المعلومات اللازمة لتخطيط وإدارة وإستعمال موجودات البنى التحتية ، لذا تبرز الحاجة إلى أساس بديل يغطي الإبلاغ عن جميع الأحداث والعمليات التي تمر بها الموجودات خلال دورة حياتها ويعد التوجه نحو المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام تعد خطوة صائبة في هذا السياق حيث أن إستخدام أساس الإستحقاق في القطاع العام ، ولاسيما عندما يكون مصحوب بمبادرات إصلاح لتحسين الأداء يُمكن أن يُعزز التحسين العام في مجال إدارة الموجودات فضلاً عن تزايد الوعي حول تكلفة الإحتفاظ بالموجودات وما ينتج عنها من تعزيز الشفافية (Khan & Mayes,2009:5) . ويوفر أساس الإستحقاق معلومات تساعد إدارة الموجودات في مجالات عديدة منها تقييم قدرة الموجودات التي بعهدة الوحدات الحكومية على الإستمرار على نحو كفوء في دعم الأنشطة الحالية والمستقبلية للوحدة والتخطيط لإستبدال هذه الموجودات أو تطويرها في المستقبل فضلاً عن توفر معلومات لتحديد الموجودات المتقادمة والفائضة عن الحاجة وقليلة الإستعمال والخطة للتخلص منها، هذا ويوفر أساس الإستحقاق معلومات لتحديد تكلفة الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية (International Monetary Foud,2014,par:16) .

كما أن تطبيق أساس الإستحقاق في القطاع العام يوفر المعرفة لقرارات مختلفة الجهات بما فيها الإدارة والتي يمكن بدورها أن تؤثر في الإستراتيجيات التي تعتمدها الوحدة الإقتصادية (CPA Australia,2006:4) . وعموماً تنشأ العديد من قضايا المحاسبية التي تخص الموجودات عند

تطبيق أساس الإستحقاق في القطاع العام ، ويعود السبب بذلك إلى أن القطاع العام يملك أنواعاً معينة من الموجودات لا وجود لها في القطاع الخاص وتشمل كلاً من الموجودات الأثرية والتراثية والمعدات العسكرية وموجودات البنى التحتية ، وفيما يأتي عرض لبعض هذه القضايا التي تخص موجودات البنى التحتية بقدر تعلق الأمر بموضوع البحث :

لقد لخص (Blöndal) القضايا الرئيسية لموجودات البنى التحتية في ثلاثة محاور وعلى النحو الآتي: (Blöndal,2003:48)

1. تأثير العمر الإنتاجي الطويل للموجودات على إتخاذ قرار بشأن جدولة الاندثار المناسبة ، وفي هذا السياق هناك موجودات يتم الحفاظ عليها إلى حد أن لديها عمر إنتاجي لانهائي.
2. الإعتراف بموجودات البنى التحتية يسלט الضوء أيضاً على الحاجة إلى نفقات الصيانة.
3. غالباً ما يكون من الصعب جداً تقدير تكاليف الشراء الأصلية لهذه الأصول في حالة إستعمال طريقة التكلفة التاريخية وذلك نتيجة لكلاً من النقاد والصعوبات في الفصل بين الإستثمارات الأصلية وتكاليف الصيانة.

ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات ) الفقرة سابعاً ، يتم الإعتراف بالموجود حينما: (IASB, 2008, IAS 16, par.7)

1. يحتمل أن تتدفق إلى الوحدة منافع اقتصادية متعلقة بالموجود
  2. يمكن للوحدة قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق به.
- ويمكن إعتبار الشرط الأول متحقق ، كون موجودات البنى التحتية يتم إكتسابها بهدف رئيسي ألا وهو الحصول على السلع أو الخدمات الأساسية التي توفرها هذه الموجودات لتحسين والمحافظة على ظروف معيشة المجتمع ، ولكن تكمن الصعوبة في تحقق الشرط الثاني، حيث يصعب قياس تكلفة الموجودات بشكل موثوق ، وتنشأ صعوبة تقييم وقياس كلفة موجودات البنى التحتية من خصائصها الأصلية كونها تُعد جزءاً من نظام أو شبكة متخصصة في طبيعتها وليس لها استخدامات بديلة وغير منقولة وتخضع لقيود عند التصرف بها (IPSASB,2006, IPSAS 17, par. 19) .

وهناك تشكيك بالإعتراف بعناصر البنى التحتية كموجودات في ظل غياب معايير التقييم المقبولة والموثوق بها والحاجة إلى مزيد من التوحيد المسلم به عموماً، ويزعم البعض أن مشاكل تحديد الحياة الاقتصادية والقيمة الاقتصادية لهذه الموجودات تتفاقم في القطاع العام لأن هذه الموجودات عادة ما

تكون كبيرة جداً ويمكن أن يمتد عمرها الإنتاجي إلى أجل غير مسمى عندما تكون لا يمكن الاستغناء عنها أو توفر خدمات أساسية (Vinnari & Nasi,2008:110) ، كما أن هناك حالات للموجودات التي تم بناؤها منذ أكثر من قرن وينشأ التعقيد من عدم وجود معلومات بشأن تكلفة بناءها، علاوة على ذلك عدم وجود أسواق لتداول موجودات البنى التحتية وبالتالي تقييمها بسعر السوق هو أيضا غير مجدٍ، ولكن يمكن الاستفادة من قيمة قسط التأمين على هذه الموجودات كحل بديل لعدم وجود وسيلة شائعة للتقييم (Monteiro &Gomes,2013:107)

ومن جانب آخر، قد يوفر تقييم الموجودات الثابتة فرصة لممارسة المحاسبة الإبداعية ، سواء مثل ذلك جزءاً من محاولة لتعزيز الميزانية أو جهداً حقيقياً لعكس القيمة الحقيقية للوحدة الاقتصادية، وهذه الفرصة لا تقتصر على الميزانية لأنه سيترتب على ذلك من تحميل حساب الأرباح والخسائر بالإندثار الذي سيتأثر أيضا (97: 1986, Griffiths). ويشير كل من (Vinnari & Nasi) بأنه لا يمكن توجيه اللوم عن الممارسات المحاسبية المشكوك فيها إلى أساس محاسبي محدد وإنما على كيفية استخدامه، ومع ذلك محاسبة القطاع العام التقليدية التي تركز على النقد لا توفر مثل هذه الفرص لإيجاد حلول المحاسبة الإبداعية، ويمكن الوقاية من إساءة استعمال المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في حالة الصناعات الاحتكارية الطبيعية مثل خدمات المياه عن طريق وضع إطار مؤسسي ملائم للتشريع والتنظيم الاقتصادي المستقل (Vinnari & Nasi,2008:111) .

ويرى كلاً من Monteiro &Gomes إن تطبيق أساس الإستحقاق يؤدي إلى تحسن في الطريقة التي يتم فيها تخصيص الموارد لصيانة الموجودات الحكومية، في حين عند تطبيق الأساس النقدي لا تخصص الموارد لصيانة الموجودات إلا إذا كان هناك فائض في الموازنة (Monteiro &Gomes,2013:107) . فأساس الإستحقاق يسمح ببيان أهمية مصاريف الصيانة للمحافظة على الموجودات ، وكونها من النفقات الضرورية التي لا يمكن التغاضي عنها ، على وفقاً للإستراتيجية الموضوعية لإدارة هذه الموجودات.

وتتفق الباحثان وفقاً لما سبق في كون المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق تدعم الإدارة الكفوءة لموجودات القطاع العام وتعزز الشفافية وتوفر المعلومات اللازمة للرقابة والمساءلة والتخطيط المتعلقة بالموجودات ، ولكن من جانب آخر يصاحب عملية الانتقال إلى أساس الإستحقاق العديد من الصعوبات ، مثل تقييم الموجودات وتحديد عمرها الإنتاجي لذا فإن العمل على تذليل هذه الصعوبات أمر ضروري وهو ليس بالمستحيل لتحقيق فوائد تطبيق أساس الإستحقاق . كما تعتقد الباحثان أنه وعلى الرغم من تطبيق أساس الإستحقاق في القطاع الخاص ومنذ مدة طويلة جداً، إلا

أنه من غير الممكن أن ننسخه ببساطة إلى القطاع العام ، فهناك عدة قضايا تنشأ عندما تنتقل الحكومات إلى أساس الإستحقاق ، فالحكومة لديها أنواع معينة من الموجودات والمطلوبات غير الموجودة في القطاع الخاص، بما في ذلك الموجودات الأثرية والتراثية والمعدات العسكرية وموجودات البنى التحتية والتزامات الضمان الإجتماعي والتقاعد ، كما أن كوادر القطاع العام نشأت وتدرت ومارست المحاسبة على وفق الأساس النقدي حصراً ، وغيرها من القضايا المشابهة سابقة الذكر، عليه ينبغي على البلدان التي تسعى إلى الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق أن تخطط بشكل دقيق لعملية الإنتقال وأن تضع إستراتيجية تنفيذ مدروسة تغطي جميع مراحل العملية في ظل إطار زمني محدد ، سعياً إلى تحقيق عملية إنتقال سلسة وفعالة ، مستفيدة من تجارب البلدان التي سبقتها في تبني أساس الإستحقاق مثل نيوزيلندا وأستراليا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة ويمكن أيضاً للحكومات الراغبة في إعتماد أساس الإستحقاق إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والقواعد المحاسبية المحلي وتعديلها عند الضرورة وحسب خصوصية القطاع العام وهذا هو النهج المتبع في الولايات المتحدة الأمريكية فضلاً عن إمكانية الحكومات من إعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تشمل بعض التعديلات على معايير الإبلاغ المالي لإستيعاب السمات الخاصة للقطاع العام.

### المحور الرابع : تحليل نتائج الإستبيان

يتضمن هذا المحور عرض ومناقشة لنتائج الإستبيان بشأن أهمية ومبررات التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في الوحدات التابعة للقطاع العام في العراق وتحديد ما يتصل بالمحاسبة عن الموجودات الثابتة تعزيزاً للمساءلة عنها وإدارتها وكما يأتي :

1. هناك أهمية للإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن الموجودات الثابتة للوحدات الحكومية العراقية لإغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها ، ويؤكد ذلك نتائج إتفاق عينة البحث بشأن ما سبق حيث بلغت نسبة الإتفاق التام لواضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 63.3% ونسبة الإتفاق 26.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 90% ويعزّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.5333 وبإنحراف معياري بلغ 0.68145 ، في حين أن الفئة الثانية المتمثلة بمعدي الكشوفات المالية كانت نسبة إتفاقهم التام 67.7% ونسبة الإتفاق

19.4% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 87.1% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.5484 وبإنحراف معياري بلغ 0.72290 .

2. لا يوفر الأساس النقدي المطبق حالياً في الوحدات الحكومية العراقية المعلومات المحاسبية لإغراض المساءلة عن الموجودات الثابتة وإدارتها وتطويرها، وتؤكد نتائج الإستهيبان في هذا الخصوص بأن نسبة الإتفاق التام لكل من واضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية بلغت 36.7% وكذلك بلغت نسبة الإتفاق لنفس الفئة 36.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 73.4% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.9667 وبإنحراف معياري بلغ 1.03335 أما الفئة الثانية بمعدي القوائم المالية كانت نسبة إتفاقهم التام 25.8% ونسبة الإتفاق 12.9% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 38.7% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.4839 وبإنحراف معياري بلغ 1.06053 .

3. يعد تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية العراقية مهماً لإغراض المساءلة عن الموجودات الثابتة وإدارتها وتطويرها، حيث أشارت نتائج الإستهيبان بأن نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 33% ونسبة الإتفاق لنفس الفئة 40% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 73% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغ 3.9667 وبإنحراف معياري بلغ 0.96431، أما الفئة الثانية المتمثلة بمعدي الكشوفات المالية كانت نسبة إتفاقهم التام 35.5% ونسبة الإتفاق 35.5% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 71% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.9677 وبإنحراف معياري بلغ 0.98265 .

4. يتطلب إعتقاد أساس الإستحقاق المحاسبي للإبلاغ المالي عن الموجودات الثابتة تدريب موظفي الحسابات في الوحدات الحكومية ليكونوا مؤهلين بما فيه الكفاية ، حيث بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى المتمثلة بواضعي المعايير المحاسبية المحلية والجهات الرقابية 53.3% ونسبة الإتفاق 36.7% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 90% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.4333 وبإنحراف معياري بلغ 0.67891 ، أما الفئة الثانية المتمثلة بمعدي القوائم المالية كانت نسبة إتفاقهم التام 67.7% ونسبة الإتفاق 25.8% أي بنسبة إتفاق إجمالية

بلغت 93.5% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.6129 وبانحراف معياري بلغ 0.61522.

5. يتطلب اعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي للإبلاغ المالي عن الموجودات الثابتة تكيف أنظمة تكنولوجيا المعلومات IT لتلبية متطلبات وسهولة التطبيق ، حيث بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 36.7% ونسبة الإتفاق 43.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 80% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1667 وبانحراف معياري بلغ 0.74664، أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام 48.4% ونسبة الإتفاق 25.8% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 74.2% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1613 وبانحراف معياري بلغ 0.96943.

6. يتطلب اعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي للإبلاغ المالي عن الموجودات الثابتة إعادة تصميم دليل الحسابات لبتلائم ومتطلبات تطبيق هذا الأساس المحاسبي ، حيث بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 43.3% ونسبة الإتفاق 23.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 66.6% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.0333 وبانحراف معياري بلغ 0.99943 ، أما الفئة الثانية فقد بلغت نسبة إتفاقهم التام بهذا الصدد 41.9% ونسبة الإتفاق 22.6% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 64.5% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 3.99032 وبانحراف معياري بلغ 1.13592.

7. يتطلب اعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي للإبلاغ المالي عن الموجودات الثابتة التوعية بأساس الإستحقاق لكل من معدي المعلومات المحاسبية والجهات الرقابية ذات الصلة ، حيث بلغت نسبة الإتفاق التام للفئة الأولى 40% ونسبة الإتفاق 43.3% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 83.3% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.2333 وبانحراف معياري بلغ 0.72793 ، في حين أن الفئة الثانية كانت نسبة إتفاقهم التام 35.5% ونسبة الإتفاق 41.9% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت 77.4% ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة 4.1290 وبانحراف معياري بلغ 0.76341.

## المحور الخامس : الإستنتاجات والتوصيات

### أولاً : الإستنتاجات

هناك أهمية للإبلاغ المالي وتقديم المعلومات المحاسبية بشأن الموجودات الثابتة للوحدات التابعة للقطاع العام في العراق لأغراض المساءلة عنها وإدارتها وتطويرها ، وأن الأساس النقدي المطبق حالياً في تلك الوحدات لا يوفر مثل هذه المعلومات المحاسبية ، لذا من الضروري مغادرة الأساس النقدي والتحول إلى اعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي .

### ثانياً : التوصيات

1. لتسهيل عملية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق يتطلب الأمر ما يأتي :
  1. تصميم دليل الحسابات ليتلائم ومتطلبات تطبيق أساس الإستحقاق المحاسبي في الوحدات التابعة للقطاع العام في العراق .
  2. تدريب موظفي الحسابات في الوحدات الحكومية التابعة للقطاع العم ليكونوا مؤهلين بما فيه الكفاية للعمل على وفق أساس الإستحقاق المحاسبي .
  3. تكييف أنظمة تكنولوجيا المعلومات IT لتلبية متطلبات وسهولة التطبيق على وفق أساس الإستحقاق المحاسبي.
  4. التوعية بأساس الإستحقاق لكل من معدي المعلومات المحاسبية والجهات الرقابية ذات الصلة فضلاً عن مستخدمي المعلومات المحاسبية.
  5. مواكبة آخر المستجدات المحاسبية الدولية في مجال إصدار المعايير المحاسبية ومن بينها معايير المحاسبة في القطاع العام التي تضمنت معياراً للإبلاغ المالي عن الموجودات الثابتة " الممتلكات والمصانع والمعدات .

## ثبت المصادر

### أولاً : المصادر العربية

1. وزارة المالية ، الدليل المالي والمحاسبي في العراق ، 2013
2. سلوم ، حسن عبد الكريم ، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، بغداد 2001 .

### ثانياً : المصادر الأجنبية

#### 1. Books

- Allen, Richard, Hemming, Richard & Potter, Barry H., **The international handbook of public financial management**, Palgrave Macmillan, 2013.
- Kimmel, Paul D., Weygandt, Jerry j.& Kieso, Donald E., Accounting Tools Business Decision Making , fourth edition, John Wiley & Sons, Inc.,2011.
- Perry, Guillermo E., Serven, Luis & Suescun, Rodrigo, **Fiscal policy, stabilization, and growth, prudence or abstinence?** The World Bank, 2008.
- Stickney, Clyde P., Weil, Roman L., Schipper, Katherine & Francis, Jennifer, **Financial accounting, an introduction to concepts, methods, & uses**, 13e, South–Western, Cengage Learning, 2010.

#### 2. Periodicals & Research

- Blöndal, Jón R., **Accrual accounting and budgeting: key issues and recent developments**, OECD Journal on Budgeting – Vol. 3, No. 1, 2003.
- Khan, Abdul & Mayes, Stephen, **Transition to accrual accounting**, International Monetary Fund, 2009.

- Mohamed, Madya Nafsiah, **Introduction to accrual accounting**, Accounting Research Institute, University Technology Mara, 2012.
- Monteiro, Bento Rodrigo Pereira & Gomes, Ricardo Corrêa, **International experiences with accrual budgeting in the public sector**, R. Cont. Fin. USP, São Paulo, v. 24, n. 62, 2013.
- Sousa, Rossana Guerra , Vasconcelos, Adriana Fernandes, Caneca, Roberta Lira& Niyama, Jorge Katsumi , **Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information**, R. Cont. Fin. USP, São Paulo, v. 24, n. 63, 2013.
- Tudor, Adriana Tiron & Mutiu, Alexandra, **Cash versus accrual accounting in public sector**, University Babes Bolyai, Cluj Napoca, Romania .
- Vinnari, Eija, **Creative accrual accounting in the public sector: 'milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts**, Financial Accountability & Management · April 2008.
- Wan, Nik Zam Nik, **The major impacts of change from cash to accrual accounting in the public sectors**, Gadding Business and Management Journal Vol. 9 No. 2, 2005.

### 3. Reports& Professional Issues

- International monetary fund, **Iceland: Technical Assistance Report — IPSAS IN Iceland — Towards Enhanced Fiscal Transparency**, IMF Country Reports 14/353.
- CPA Australia Public Sector Finance and Management Conference, **Financial Management in the Public Sector How accrual accounting enhances governance and accountability**, 2006.

- Federation des Experts Comptables Europeens (FEE), **Accrual accounting in the public sector, 2007.**
- International Federation of Accountants (IFAC), **The Importance of accrual-based financial reporting In the public sector, 2014.**
- Organization for economic co-operation and development (OCDE), **Accounting for what? : The value of accrual accounting to the public sector, , Paris, 1993.**
- Statistics Directorate National Accounts STD/NA, **Implementation of accrual accounting in Australian government finance statistics and the national accounts, STD/NA, 2002.**